

OBSAH

PŘEVODNÍ CENY: CO TO JE A PROČ NA NICH ZÁLEŽÍ? 4

VÝDĚLEČNÁ ČINNOST OSOB ZE TŘETÍCH ZEMÍ V ČESKÉ REPUBLICE
A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ 23



Poznámka redakce:

V uveřejňovaných odpovědích na dotazy, článcích a stanoviscích publikujeme autorské stanovisko odborníků, nepřebíráme však odpovědnost za jeho aplikaci v konkrétních případech v praxi. Přebírané texty neprošly věcnou ani jazykovou kontrolou.

Vydavatel: Sdružení účetních a daňových poradců

Uzávěrka: 20.9.2024

Adresa redakce: Vídeňská 89, 639 00 Brno

Telefon / Fax / Záznamník: 543 210 755

Internet: www.sudp.cz

E-mail: info@sudp.cz

Šéfredaktor: Ing. Michal Polák, Dr.

Zástupce: Jana Burešová

Místo a datum vydání: 30.9.2024 v Brně

Číslo: 7/2024

Registrace: periodický tisk Poradce je registrován
pod registračním číslem MK 7240

ISSN 1211-1686

PŘEVODNÍ CENY: CO TO JE A PROČ NA NICH ZÁLEŽÍ?

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.¹

Ing. Pavel Svirák, Dr.²

Tento článek je zaměřen na přiblížení problematiky (podstaty) tzv. převodních cen³, necílí tak na detailnější pravidla, sporné a specifické situace⁴. Zároveň není v tomto článku pojednáno o otázce regulace převodních cen v mezinárodním a unijním právu.

ÚVOD⁵

Převodní (nebo rovněž transferové) ceny jsou daňovou záležitostí, jejichž podstatou je zamezit účelovému přelévání základů daně (buď přesunu

¹ doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D. (karel.brychta@vut.cz); akademický pracovník Ústavu financí, Fakulta podnikatelská VUT v Brně

² Ing. Pavel Svirák, Dr. (svirak@vutbr.cz); akademický pracovník Ústavu financí, Fakulta podnikatelská VUT v Brně; člen představenstva SUDP; daňový poradce (ev. číslo: 536)

³ Text vychází z publikace BRYCHTA, K.; POREISZ, V.; SULIK-GÓRECKA, A.; IŠTOK, M. *Transfer Pricing in V4 Countries*. Brno: VUTIUM - Brno University of Technology, Czech Republic, 2020. 293 s. ISBN 978-80-214-5873-4. Dostupné v elektronické podobě z: <https://dspace.vut.cz/items/abf45921-1975-4109-a308-4499f2e12b8a>.

⁴ Komplexní informace k tématu převodních cen, včetně případových studií, lze nalézt v publikaci: SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*, 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s. (předpokládaný termín vydání odborné knihy je 10/2024).

⁵ Příspěvek je dílčím výstupem vzniklým v rámci řešení projektu TAČR (ID: TL05000328, Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu). K výsledkům,

zisku nebo daňové ztráty) u transakcí mezi osobami, které jsou osobami spojenými. Klíčovým pojmem u převodních cen je tzv. **princip tržního odstupu** (angl. *Arm's Length Principle*). Tento princip zakotvuje, že **pro účely stanovení základu daně mají být ceny sjednané mezi spojenými osobami stanoveny na úrovni obvyklé (tržní)**. To znamená, že ceny musí být pro daňové účely stanoveny ve výši, v jaké by si ji stanovily za stejných či obdobných podmínek osoby nespojené.

Transakce mezi spojenými osobami se označují za transakce řízené, transakce mezi nespojenými pak jako neřízené. Označení transakcí jako řízených vyplývá z faktického, nebo jen potenciálně možného ovládnutí, řízení či ze společného zájmu s jinou osobou. Pravidlo tržního odstupu je náhledem této ideje bezesporu pravidlem logickým a z hlediska dosahování férového zdaňování žádoucím.

Na druhou stranu je nutné zdůraznit, že **stávající pravidla a standardy jsou obecné, nejednoznačné a v důsledcích pak obtížně aplikovatelné**.

AKTUÁLNOST (RELEVANCE) PROBLEMATIKY

U daňových kontrol zaměřených na daň z příjmů (zejména právnických osob⁶) je daňová kontrola často směřována i na kontrolu převodních cen. Vybrané souhrnné údaje o statistikách jsou uvedeny v níže uvedené tabulce (viz Tabulka 1).

které jsou volně dostupné, viz Fakulta podnikatelská VUT v Brně (2024). *Stanovení převodní ceny u finančních transakcí. Publikační výstupy*. [online]. [cit. 2024-09-27]. Dostupné z: <https://www.prevodni-ceny-ft.cz/vystupy-projektu>.

Příspěvek je zpracován podle stavu platného a účinného k 01.01.2024, není-li uvedeno, nebo neplyne-li z kontextu a obsahu textu příspěvku jinak.

⁶ Nikoliv však výhradně.

TABULKA 1: VYBRANÉ SOUHRNNÉ ÚDAJE – DAŇOVÉ KONTROLY NA PŘEVODNÍ CENY⁷.

ROK	DOMĚŘENÁ DAŇ [v Kč]	ZVÝŠENÍ ZÁKLADU DANĚ [v Kč]	SNÍŽENÍ DAŇOVÉ ZTRÁTY [v Kč]	POČET UKONČENÝCH KONTROL V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN
2014	59 402 410	259 612 320	244 221 586	347
2015	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153	377
2016	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932	348
2017	189 426 141	1 047 736 706	216 256 686	314
2018	1 215 780 302	5 345 882 863	12 692 002 401	360
2019	355 727 959	2 003 023 023	1 127 107 607	436
2020	1 361 957 662	7 009 851 203	851 460 154	249
2021	604 890 165	2 528 639 791	908 412 747	437
2022	1 038 932 417	4 783 925 162	1 113 634 237	614

Daňová kontrola zaměřená na převodní ceny (tj. kontrolu toho, zda jsou ceny mezi spojenými osobami stanoveny správně (odpovídají tržním podmínkám)) není „pouze“ kontrolou správnosti nastavených cen.

Této kontrole **předchází aplikace tzv. *substance a benefit testů***. Podstatou substance testu je kontrola (ověření), zda byla daná transakce vůbec fakticky realizována; podstatou benefit testu je pak ověření toho, zda má realizace dané transakce své ekonomické opodstatnění.

⁷ Vlastní zpracování s využitím GŘ (2023). *Informace poskytnuté dle zákona č. 106/1993 Sb., (0031/2023) ze dne 23. 5. 2023. Kontroly převodních cen.* [online]. [cit. 2024-03-29].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/poskytnute-informace-dle-zakona-106-1999sb/2023>.

Příklad⁸

Zahraniční mateřská společnost, která drží 100% podíl v české dceřiné společnosti (jde tak o spojené osoby), zaslala na konci zdaňovacího období fakturu za služby controllingu v hodnotě 50.000 EUR.

U dceřiné společnosti byla zahájena daňová kontrola převodních cen. Předmětem kontroly je i daná faktura a fakturovaná částka.

- 1. **Substance test:** Bude zkoumáno, zda byla transakce vůbec realizována. Bude zkoumáno, zda byly služby poskytnuty, v jakém rozsahu, atd.?*

- 2. **Benefit test:** Bude zkoumáno, zda poskytnuté služby mají ekonomické ratio – byla služba a její obsahová náplň relevantní pro dosažení, zajištění a udržení příjmů? Pokud by např. dceřiná společnost měla vlastní controlligové oddělení, pak controlligové služby mající duplicitní charakter či slouží ryze pro účely mateřské společnosti, nespĺňují podstatu benefit testu – neslouží dceřiné společnosti pro dosažení, zajištění a udržení příjmů.*

- 3. **Princip tržního odstupu:** Pokud služba splňuje podmínky ad 1. a 2., teprve pak nastupuje testování transakce prostřednictvím principu tržního odstupu. Jinými slovy: je zbytečné testovat transakce principem tržního odstupu, pokud náklady na tuto transakci nejsou daňově účinné a jako takové budou vyloučeny.*

⁸ Příklad je ryze demonstrativní a zjednodušený. V praxi se může vyskytovat celá řada případů zahrnujících směs různých typů transakcí (obtěžně oddělitelných), transakce, které projdou testem § 24 odst. 1 ZDP pouze v určitém rozsahu, atd.

OSOBNÍ A VĚCNÁ PŮSOBNOST

Osobní a věcná působnost je v české tuzemské právní úpravě ukotvena v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Předmětné ustanovení má následující text:

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.

Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

4. blízké,

5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole."

Obecnými pojmovými znaky, které musí být pro aplikaci principu tržního odstupu naplněny, tedy jsou:

- a) jedná se o **řízenou transakci** – tj. **transakce je realizována mezi spojenými osobami**;
- b) **nejedná se o výjimky, na které** povinnost aplikace principu tržního odstupu **nedopadá**.

Z hlediska kategorie dotčených transakcí lze konstatovat, že při splnění právem daných podmínek princip tržního odstupu dopadá na **všechny kategorie transakcí**. Do daných transakcí tak patří mj. dodání zboží, poskytování služeb, zápůjčky/úvěry⁹, záruky, licenční poplatky.

Podstatu shora uvedeného ustanovení § 23 odst. 7 ZDP popsal výstižně Nejvyšší správní soud ČR (dále jen NSS) v jednom ze svých rozhodnutí tak, že: *„Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích.*

Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“

⁹ Ve vztahu k dané kategorii platí určité výjimky – viz první odstavce § 23 odst. 7 ZDP.

SOUKROMOPRÁVNÍ UJEDNÁNÍ V KONTEXTU PRINCIPU TRŽNÍHO Odstupu

Ideálním stavem bezesporu je, pokud ceny sjednané mezi spojenými osobami odpovídají úrovni cen obvyklých (tržních – ve smyslu vyhovění principu tržního odstupu). V takovém případě nejsou pokřiveny vyjednávací silou, kterou spojená osoba vůči druhé má.

Nicméně **z pohledu soukromoprávního** není vyloučeno sjednání ceny odlišné. Podřízený subjekt či jinak spojený subjekt může např. solidárně nést¹⁰ část ztráty nadřízeného subjektu či jinak spojeného subjektu¹¹. Nicméně pro účely stanovení základu daně platí, že tato cena musí odpovídat principu tržního odstupu.

Příklad

Mateřská společnost kupuje od své dceřiné společnosti veškerou produkci a to za cenu Kč 5,--/jednotku. Dle tržních podmínek je shodný produkt za shodných podmínek prodáván za Kč 7,--/jednotku.

Existuje tak rozdíl mezi ujednanou (smluvní) cenou a cenou odpovídající principu tržního odstupu. Pro účely stanovení daně musí být u dceřiné společnosti zvýšen základ daně o Kč 2,-- připadající na každou prodanou jednotku.

Je však nutné upozornit, že existující rozdíl mezi sjednanou a tržní cenou není žádoucí ani z pohledu z pohledu soukromého práva – prodej za cenu nižší než tržní

¹⁰ Či nést z příkazu ovládajícího subjektu.

¹¹ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012, viz zejména bod [25].

při absentující kompenzaci nenaplnuje ze strany statutárních orgánů dceřiné společnosti jednání s péčí řádného hospodáře.¹²

Dále i ve vztahu k převodním cenám platí, že pokud je soukromoprávní úkon absolutně neplatný (např. neplatnost smlouvy), neznamená to ještě *a priori*, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska¹³. Jde o obecný závěr vážnoucí k daňovým dopadům absolutně neplatného úkonu, nikoliv specificky k otázce převodních cen.

¹² K vybraným aspektům viz § 159 a související zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ) a § 51 a související zákona č. 90/2012 Sb., o korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOK).

¹³ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 02. prosince 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009. V tomto rozsudku se uvádí následující: „*Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klauzuli v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projevo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS. Ve věci stěžovatelky tedy bude namíste posoudit, dospěje-li žalovaný k závěru, že některé z relevantních soukromoprávních úkonů byly neplatné, zda se u ní jedná o první nebo druhý typ případů, příp. zda nejde o kombinaci obou typů. V souvislosti s tím si bude muset zejména ujasnit, zda § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů používá při určení okruhu vztahů, na něž dopadá, autonomní definici vycházející spíše z ekonomické logiky, anebo zda pouze odkazuje na normy soukromého práva.“*

ZÁKLADNÍ TUZEMSKÝ LEGISLATIVNÍ RÁMEC

Ryze česká tuzemská zákonná právní úprava je velmi skoupá – na úrovni hmotného práva se jedná o klíčové ustanovení § 23 odst. 7 ZDP¹⁴. To ukotvuje „pouze“ princip tržního odstupu, výjimky z povinnosti aplikace principu tržního odstupu a definice spojených osob (viz výňatek daného ustanovení ZDP výše).

V tomto ohledu sehrávají kriticky důležitou roli pokyny řady D, které obsahují bližší specifikaci základních standardů pro převodní ceny, pravidla tvorby a obsahu dokumentace k převodním cenám, atd. Tyto standardy jsou v zásadě jakýmsi „výtahem“, reflexí či upřesněním standardů OECD obsažených ve Směrnici OECD pro převodní ceny¹⁵ a některých standardů/doporučení vzniklých na poli EU. Souhrnně je obsah uveden v následující tabulce (Tabulka 2).

Tabulka 2: Přehled pokynů zveřejněných Finanční správou České republiky, které jsou relevantní pro problematiku převodních cen¹⁶

¹⁴ Nicméně je pravdou, že řada dalších ustanovení na dané ustanovení odkazuje.

¹⁵ Blíže viz OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, Paris. [online]. [cit. 2024-09-28]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

Finanční správa ČR zveřejňuje i české překlady dokumentů OECD k převodním cenám.

K českým překladům standardů OECD viz Finanční správa ČR (2024). *Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností*. [online]. [cit. 2024-09-28]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolocnosti>.

¹⁶ Zpracováno s využitím následujících zdrojů:

Název a rok vydání	Oblasti, na které se vztahuje	Komentář
Pokyny D-10 (2012)	Bezpečné přístavy (služby s nízkou přidanou hodnotou v rámci skupiny)	Pokud subjekt splňuje podmínky uvedené v daném pokynu, může stanovit převodní cenu za užití zjednodušených pravidel.

-
- Generální finanční ředitelství (2012). *Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky*. [online]. [cit. 2024-09-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>.
 - Generální finanční ředitelství (2022). *Pokyn GFŘ D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*. [online]. [cit. 2024-09-24]. Dostupné z: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf.
 - Generální finanční ředitelství (2018). *Pokyn GFŘ D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny*. [online]. Dostupné na: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf.
 - Generální finanční ředitelství (2019). *Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*. [online]. [cit. 2024-09-24]. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.
 - Ministerstvo financí České republiky (2010). *Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*. [online]. [cit. 2024-09-24]. Dostupné na: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>.

Název a rok vydání	Oblasti, na které se vztahuje	Komentář
Pokyny D-59 (2022)	Pokyny k provádění ustanovení zákona o daních z příjmů včetně vybraných pravidel zakotvených v jeho § 23 odst. 7.	Upřesnění pravidel podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a dalších ustanovení týkajících se převodních cen. Součástí je odkaz na další související pokyny pro oblast převodních cen.
Pokyny D-32 (2018)	Závazné rozhodnutí o převodních cenách a stanovení základu daně stále provozovny daňového nerezidenta.	Dřívější pokyny se zabývaly pouze prvním aspektem, v současné době zahrnují i pokyny ke stanovení základu daně českého daňového nerezidenta (stále provozovny).
Pokyny D-34 (2019)	Sdělení o provádění mezinárodních standardů pro zdanění transakcí mezi spojenými osobami - převodní ceny.	Tyto pokyny jsou, v porovnání s ostatními, ty nejrozsáhlejší (představují souhrn základních norem/standardů OECD, které jsou z pohledu Finanční správy ČR považovány za stěžejní). Zahrnuje také pokyny pro použití metod stanovení převodní ceny, jak je stanovila OECD.
Pokyny D-334 (2010)	Rozsah a forma dokumentace k převodním cenám.	Pravidla jsou relativně obecná a cílí v souladu s názvem na vymezení obsahové náplně dokumentace. Pro podrobná pravidla týkající se funkční analýzy a analýzy rizik je nutné použít Pokyn GFR D-34.

Na rozdíl od právních aktů (zákonů a mezinárodních smluv) nemají pokyny řady D povahu právně závazného právního předpisu. Tyto dokumenty jsou však široce přijímány a v mnoha ohledech, pokud nebereme v úvahu český

překlad směrnic OECD o převodních cenách, představují jediné dostupné předpisy upravující problematiku převodních cen.¹⁷

PODMÍNKY PRO MOŽNOST PŘISTOUPENÍ K ÚPRAVĚ ZÁKLADU DANĚ ZE STRANY SPRÁVCE DANĚ

Ve vztahu k převodním cenám, resp. § 23 odst. 7 ZDP, existuje vcelku rozsáhlá judikatura správních soudů. Ta výkladem předmětného a souvisejících ustanovení etablovala vcelku významné mantinely pro aplikaci principu tržního odstupu.

Nejvyšší správní soud ČR (dále jen NSS) dlouhodobě a konstantně judikuje, že pro to, aby mohl správce daně provést úpravu základu daně, musí být **kumulativně splněny tři podmínky**. Těmito podmínkami jsou¹⁸:

1. **prokázání toho, že se jedná o spojené osoby** – tj. osoby kapitálově či jinak spojené (prokazuje správce daně);
2. **prokázání toho, že ceny mezi spojenými osobami sjednané jsou rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek** (prokazuje správce daně), a

¹⁷ Blíže viz např. Brychta, K. a Svirák, P. (2020). Pozice směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v právním řádu ČR – východiska. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*, 2020, roč. 1, č. 2020, s. 33–36; Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny; ke kritičtějšímu pohledu dopadu a významu pokynů GFŘ v oblasti převodních cen viz např. Hájek, J. (2022). *Převodní ceny: jejich vymezení a definice z hlediska ústavního práva*. Dizertační práce, vedoucí Marková, Hana. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy, 2022. [online]. [cit. 2024-04-05]. Dostupné z: <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/177665>.

¹⁸ Dle rozsudku NSS ze dne 18. srpna 2021, sp. zn. 1 Afs 109/2021, bod [33].

3. tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen (důkazní břemeno na straně poplatníka).

Určitá specifika přitom vykazuje situace, kdy je spojení osob dovozováno dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP¹⁹.

V průběhu procesu prokazování je každopádně klíčová proaktivní role poplatníka, který prokazuje odůvodněnost případného rozdílu (ad bod 3. shora uvedeného výčtu). Jeho liknavost, či nekonzistentnost v tvrzeních jde zpravidla k jeho tíži. Další věcí, kterou musí mít poplatník na zřeteli, je do určité míry určité omezení přezkumu v rámci správního soudnictví. Správním soudům totiž nepřísluší např. stanovovat kritéria pro výběr srovnatelných subjektů – klíčovým aspektem přezkumu je, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možné způsob stanovení převodní ceny přezkoumat – rozhodnutí správce daně a kritéria výběru musí být objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná²⁰. Správnímu přezkumu pak podléhá např. i aplikovaná metoda z hlediska její vhodnosti a přiléhavosti pro danou situaci²¹.

¹⁹ Detailněji viz kap. 7 publikace SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky, 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s. (předpokládaný termín vydání odborné knihy je 10/2024).

Text daného ustanovení definuje jinak spojené osoby jako osoby, kterými: „*jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“

²⁰ Rozsudek NSS ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.

²¹ Rozsudek NSS ze dne 20. února 2020, sp. zn. 7 Afs 472/2018.

STANOVENÍ CENY OBVYKLÉ PRO ÚČELY APLIKACE § 23 ODST. 7 ZDP

Ve spojení s aplikací § 23 odst. 7 ZDP je zaužíván termín „obvyklá cena“. NSS ČR v tomto ohledu uvádí:

„Ustanovení 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů expressis verbis nehovoří ani o ceně běžné, ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů obou pojmů.“²²

To, co však ve vztahu k určení obvyklé ceny **nelze automaticky aplikovat**, je stanovení ceny za užití zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále je ZoM). Tato možnost je nicméně rovněž ve hře, ale jen a pouze v případě, že nelze určit cenu za užití principu tržního odstupu – slovy zákona: „*Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*“²³ Z konstantní judikatury správních soudů jednoznačně plyne, že poplatník nesmí rezignovat na snahu stanovit převodní cenu za užití principu tržního odstupu a „automaticky“ při určitých obtížích se stanovením při užití principu tržního odstupu přecházet k aplikaci ocenění dle zákona o oceňování²⁴.

²² Rozsudek NSS ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.

²³ Viz text § 23 odst. 7 ZDP v úvodním odstavci.

²⁴ Např. z titulu absence vysoce srovnatelné transakce. Zde by měl obecně poplatník vyvinout a prokázat alespoň nějakou snahu identifikovat srovnatelné transakce a provést adekvátní korekce.

Ve spojitosti s posledně uvedeným lze poukázat např. na notoricky známý a hojně citovaný rozsudek NSS, ve kterém předmětný soud uvedl, že:

„Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný příslušný způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou příslušnou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné).“²⁵

Základem pro stanovení převodní ceny je tedy **vycházet z existujících nezávislých transakcí** a následné realizace **korekcí**²⁶, pokud jsou zapotřebí²⁷.

V žádném případě není přípustné, aby poplatník upravoval, resp. stavěl, určení převodní ceny na základě podmínek uměle vytvořeného (hypotetického) trhu²⁸. To by totiž znamenalo, že poplatník by v zásadě vytvořil neexistující trh a uvažovat, jaká cena a proč by tam mohla být.

PŘEVODNÍ CENY – DALŠÍ VYBRANÉ VAZBY A SOUVISLOSTI

Co se týče převodních cen a potenciálních daňových rizik, je třeba poukázat na několik důležitých vazeb. Jednou z nich je již shora uvedená **vazba na**

²⁵ Rozsudek NSS ze dne 29. ledna 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018, bod [24].

²⁶ Přičemž ale zákon neposkytuje v tomto ohledu žádná jednoznačná pravidla.

²⁷ Rozsah potřebných korekcí je pochopitelně dán mírou podobnosti řízené a srovnávané transakce.

²⁸ Dle rozsudku NSS ze dne 29. ledna 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

§ 24 odst. 1 ZDP. Dalšími aspekty, které nesmí být ze strany poplatníka opomíjeny, jsou **vazby ve vztahu k jiným ustanovením ZDP²⁹** a dalších dotčených předpisů³⁰. Bylo by rovněž hrubou chybou ignorovat speciální **pravidla pro DPH**. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoDPH) není sice bohužel založen na absolutně shodných pravidlech pro řízené transakce jako je tomu v ZDP, nicméně ani ZoDPH netoleruje v případě určitého typu spojení (ovládání) pro účely DPH jakoukoliv cenu³¹.

²⁹ Např. vazby ke srážkové dani.

³⁰ Jedná se např. o nemožnost tvorby daňově účinných opravných položek k pohledávkám dle § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOR). Ustanovení § 8a odst. 3 ZOR stanoví následující (zvýraznění provedeno autory článku):

*„Opravné položky podle odstavce 1 **nelze uplatnit u pohledávek** již odepsaných na vrub výsledku hospodaření a dále u pohledávek vzniklých*

a) za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál,

*b) **mezi spojenými osobami vymezenými v zákoně o daních z příjmů.**“*

Tyto pohledávky tak nesplňují podmínku uvedenou v § 24 odst. 2 písm. i) ZDP.

³¹ Blíže viz § 36a (Základ daně ve zvláštních případech) ZoDPH, který stanoví:

„(1) Základem daně je obvyklá cena bez daně, určená ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3 a je-li úplata za zdanitelné plnění

a) nižší než obvyklá cena a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši, nebo

b) vyšší než obvyklá cena a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1.

(2) Hodnotou plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně je obvyklá cena určená ke dni jeho uskutečnění, je-li plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3 a je-li úplata

ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ

V ZDP, jmenovitě v jeho § 38nc, je ukotvena možnost požádat o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami. Tato žádost je zpoplatněna částkou Kč 10.000,-- (viz zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů; viz Příloha Sazebník, Část I, Příloha 1, písm. n). Nutno podotknout, že v porovnání s jinými státy se jedná o částku velmi nízkou.

Co je hodné zřetele je to, že poplatník v zásadě pro posouzení transakce a jím navrhovaného řešení, o jehož aprobaci žádá, předkládá fakticky plnohodnotnou dokumentaci k převodní ceně.

SOUHRN - TÝKAJÍ SE PŘEVODNÍ CENY MÉHO KLIENTA?

Problematiku převodních cen určitě nelze podceňovat – je třeba jim věnovat potřebnou pozornost. Finanční správa ČR ostatně své cílení daňových kontrol na převodní ceny avizovala a avizuje.

nižší než obvyklá cena a plátce, který uskutečnil plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen kráti nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1.

(3) Osobami, na které se vztahují odstavce 1 a 2, jsou

a) kapitálově spojené osoby podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,

b) jinak spojené osoby podle § 5a odst. 4; za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

c) osoby blízké,

d) společníci téže společnosti."

Z pohledu posouzení transakce je bezesporu klíčovým prvkem určení toho, **zda realizovaná transakce je řízenou transakcí – tj. je realizována mezi spojenými osobami**³². Obsah (náplň) transakce je obecně až druhořadý.

Pokud se jedná o realizaci transakcí mezi kapitálově spojenými (ať již přímo či nepřímo) osobami, jsou zpravidla poplatníci vcelku obezřetní. U jiných transakcí však poplatníci svou obezřetnost mnohdy ztrácí. Mezi řízené transakce patří např.:

- transakce realizované mezi dvě společnostmi, kdy jedna společnost (společnost A, s. r. o.) je vlastněna manželem a druhá společnost (společnost B, a. s.) manželkou – transakce mezi společnostmi A a B jsou řízenými transakcemi, neboť manželé jsou osobami blízkými (vztahuje se samozřejmě i na jiné osoby blízké³³);
- společnost s. r. o. odprodává svému jednateli (a společníkovi) nepotřebný automobil – transakce je transakcí řízenou, neboť se osoba jednatele (a společníka) podílí na vedení s. r. o.;
- společnost B, s. r. o. a společnost A, s. r. o. mají stejného jednatele – transakce realizované mezi společnostmi A a B jsou řízenými

³² Poněkud obtížnější je v tomto ohledu určení atributu řízené transakce u osob spojených dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP.

³³ Osobou blízkou dle § 22 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OZ) se rozumí: „...*příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství (dále jen „partner“); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocítovala jako újmu vlastní. Má se za to, že osobami blízkými jsou i osoby sešvagřené nebo osoby, které spolu trvale žijí.*“

transakcemi, neboť existuje shodná osoba, která je ve vedení obou subjektů;

- společnost A, s. r. o. vlastní 50% podíl ve společnosti B, a. s.; společnost B, a. s. vlastní 30% podíl ve společnosti C, s. r. o. – transakce realizované mezi společnostmi A-B, A-C, B-C jsou řízenými transakcemi, neboť je splněna podmínka alespoň 25% přímého či nepřímého podílu na kapitálu.

VÝDĚLEČNÁ ČINNOST OSOB ZE TŘETÍCH ZEMÍ V ČESKÉ REPUBLICE A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Ing. Antonín Daněk

Aktuální potřeba pracovních sil nutí zaměstnavatele přijímat i osoby ze zahraničí. V čem se ve zdravotním pojištění odlišují podmínky pro zaměstnávání osob ze států Evropské unie a z ostatních, tzv. třetích zemí?

Zaměstnanci ze zahraničí

Při zaměstnávání osob ze států Evropské unie, případně z Norska, Islandu, Lichtenštejska, ze Švýcarska a případně také ze Spojeného království (pro všechny tyto státy budeme dále uvádět pojem „členský stát“) postupuje český zaměstnavatel, ať už právnická nebo fyzická osoba, podle koordinačních nařízení Evropské unie č. 883/2004 a 987/2009. Kromě osob z členských států mohou být zaměstnanci českého zaměstnavatele i cizinci z tzv. třetích zemí, kteří naopak podle těchto nařízení EU nepostupují, a platí pro ně v určitých oblastech odlišné podmínky. A zaměstnanci českého zaměstnavatele mohou být i osoby ze států, se kterými uzavřela Česká republika dvoustrannou mezistátní smlouvu o sociálním zabezpečení.